

Split Payment



Sommario

- Ambito oggettivo
- Ambito soggettivo
- Le novità introdotte dal D.L. 50/2017
Nuovi elenchi ed estensione ai professionisti della disciplina
- Aspetti contabili e documentali

La legge di stabilità 2015, al fine di contrastare le frodi e l'evasione dell'Iva nelle operazioni che vedono coinvolta la Pubblica Amministrazione (in qualità di cessionaria o committente), ha inserito alcune disposizioni per garantire, da una parte, l'Erario dal rischio di mancato versamento dell'Iva addebitata in fattura da parte dei fornitori e, dall'altra, gli acquirenti dal rischio di coinvolgimento nelle frodi commesse dai propri fornitori.

E' stato dunque previsto, tramite il successivo D.M. del 20 febbraio 2015 che, con riferimento agli acquisti di beni e servizi effettuati dalle Pubbliche Amministrazioni, l'Iva indicata in fattura dal cedente/prestatore deve essere versata all'Erario direttamente dall'ente pubblico cessionario/committente, il quale scinde il pagamento del corrispettivo, dal pagamento della relativa imposta (split payment).



Ambito oggettivo

Lo split payment viene applicato alle **cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi, di cui agli artt. 2 e 3 del D.P.R. n. 633 del 1972, effettuati nel territorio dello Stato verso le pubbliche Amministrazioni individuate dalla norma**, sia che l'ente pubblico svolga una propria attività d'impresa, sia che lo stesso agisca in veste istituzionale.

Ambito soggettivo

Le amministrazioni Pubbliche interessate dallo split payment sono le seguenti:

- **lo Stato** e altri soggetti qualificabili come organi dello Stato, ancorché dotati di autonoma personalità giuridica, ivi compresi, ad esempio, le istituzioni scolastiche e le istituzioni per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM);
- **gli Enti pubblici territoriali** (Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane) ed i consorzi tra essi costituiti, ivi incluse le Comunità montane, le Comunità isolate e le Unioni di Comuni;
- **le Camere di Commercio**, Industria, Artigianato e Agricoltura (C.C.I.A.A.) e le Unioni regionali delle Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura;
- **gli Istituti universitari**;
- **le Aziende sanitarie locali**;
- **gli enti ospedalieri**, ad eccezione degli enti ecclesiastici che esercitano assistenza ospedaliera, i quali, ancorché dotati di personalità giuridica, operano in regime di diritto privato;
- **gli enti pubblici di ricovero** e cura aventi prevalente carattere scientifico (I.R.C.C.S.);
- **gli enti pubblici di assistenza e beneficenza**, ossia, Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IPAB) e

Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona (ASP);

- **gli enti pubblici di previdenza** (INPS, Fondi pubblici di previdenza).

Come illustrato successivamente, per effetto della manovra correttiva messa in atto ad aprile 2017, è stata allargata la platea delle PA con obbligo di applicazione del meccanismo dello split payment.

Le novità introdotte dal D.L. 50/2017

In tale contesto normativo e di prassi, è intervenuto il D.L. 24.4.2017 n. 50 convertito in legge 21.6.2017, n. 96 (pubblicato nella G.U. 23.6.2017 n. 144, S.O. n. 31), **rendendo applicabile – limitatamente alle operazioni fatturate dall'1.7.2017 – la disciplina dello split payment non solo alle Amministrazioni Pubbliche**, come definite dall'art. 1 co. 2 della Legge 31.12.2009, n. 196, ma anche:

- alle **società controllate** direttamente dalla **Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri**, indipendentemente dal fatto che si tratti di controllo di diritto o di fatto (art. 2359, co. 1, nn. 1) e 2), c.c.);
- alle **società controllate di diritto direttamente dagli enti pubblici territoriali**;
- alle **società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana**;
- alle **società controllate di diritto**, direttamente o indirettamente, **dalle società di cui ai primi due punti dell'elenco sovrastante**.

Inoltre, a seguito dell'abrogazione del co. 2 dell'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972, la disciplina dello split payment è stata **estesa anche alle prestazioni di servizi**



assoggettate a ritenuta alla fonte a partire dal 1 luglio 2017.

È altresì stabilito che i suddetti cessionari o committenti sono tenuti a rilasciare, su richiesta dei propri cedenti o prestatori, un **documento attestante** la loro riconducibilità a soggetti per i quali si applica l'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972.

È stato poi precisato che sono escluse dallo split payment le operazioni senza corrispettivo (fattispecie per le quali la PA non effettua alcun pagamento del corrispettivo al fornitore), gli acquisti in reverse charge, le operazioni certificate dal fornitore mediante il rilascio di scontrino/ricevuta fiscale - scontrino non fiscale per i soggetti che trasmettono in via telematica i corrispettivi - fattura semplificata, e le operazioni in regime speciale IVA.

Nuovi elenchi ed estensione ai professionisti della disciplina

Sempre per effetto del decreto 50/2017, a partire dal **1° luglio 2017** è entrato in vigore lo **“split payment professionisti 2017”**, al fine di ridurre l'evasione fiscale dell'IVA da parte della categoria.

Anche i **professionisti** dovranno adattare, in un lasso di tempo molto breve, il loro sistema di fatturazione per emettere le fatture nei confronti delle Amministrazioni Pubbliche in ossequio alle nuove disposizioni. In particolare, **l'IVA dovrà essere esposta in fattura**, ma la stessa **non sarà incassata**, non venendosi a generare in questo modo un debito d'imposta nei confronti dell'Erario.

Con l'intervento legislativo sono quindi cambiati i soggetti obbligati ad applicare il meccanismo dello split payment. Si riporta di seguito il collegamento al sito del MEF dove sono consultabili gli elenchi aggiornati al **14 Luglio 2017**.

<http://www.finanze.it/opencms/it/fiscalitazionale/Manovra-di-Bilancio-2017/Scissione-dei-Pagamenti-d.l.-n.-50-2017-Nuovi-elenchi/>

In riferimento quindi alle nuove regole dello split payment e all'ampliamento dei soggetti coinvolti, sono state in parte superate le indicazioni delle circolari n. 1/E/2015 e n. 15/E/2015, ovvero restano utili solo a delimitare gli obblighi in riferimento ai vecchi soggetti coinvolti, rientranti nella disciplina per le operazioni Iva fatturate dal 1° gennaio 2015 al 30 giugno 2017.

Diventa quindi necessario distinguere i comportamenti per le fatture emesse fino al 30 giugno e quelle emesse dal 1° luglio 2017:

- **fatture emesse dal 1° luglio 2017:** come già evidenziato il fornitore espone l'Iva nella relativa fattura, annota le fatture nel registro vendite, non fa partecipare l'Iva stessa alla liquidazione periodica. Il cliente al momento dell'esigibilità dell'imposta provvede al pagamento della stessa;
- **fatture emesse fino al 1° luglio 2017 nei confronti di un cliente che antecedentemente a tale data era fuori dal meccanismo dello split payment:** in questo caso il fornitore ha emesso una fattura in regime ordinario. Pertanto annoterà la fattura nel registro delle fatture di vendita o nei corrispettivi e liquiderà l'imposta nella propria contabilità. Il cliente al momento del pagamento, verserà al fornitore sia il corrispettivo che l'imposta relativa;
- **fatture emesse dal 1° gennaio 2015 al 30 giugno 2017 e dal 1° luglio in poi nei confronti di un soggetto che era già a split payment:** in questo caso le fatture emesse saranno tutte soggette al meccanismo della “scissione dei pagamenti” in continuità con i comportamenti del regime, ma con una distinzione. La particolarità sarà per il



cliente per le fatture emesse a suo carico fino al 30 giugno 2017. Infatti quest'ultimo dovrà provvedere al versamento dell'imposta al momento dell'esigibilità, ma in questo caso non sembra potersi applicare la moratoria di cui all'articolo 2 del DM 27 giugno 2017 che consente alle pubbliche amministrazioni, per l'adeguamento dei sistemi informativi e contabili di effettuare il versamento, per le fatture emesse e ricevute dopo il 1° luglio 2017, entro il 16 novembre 2017;

fatture emesse prima del 1° gennaio 2015 a esigibilità differita che divengono esigibili dopo il 1° luglio nei confronti di un soggetto già a split payment: in questo caso non verrà applicato lo split payment. Dunque il cliente pagherà l'Iva, unitamente al corrispettivo, al fornitore. Quest'ultimo provvederà alla liquidazione dell'imposta secondo la procedura ordinaria.

Aspetti contabili e documentali

Il cedente o prestatore è tenuto ad **emettere la fattura** secondo quanto previsto dall'art. 21 del D.P.R. 633/1972, con l'**annotazione "scissione dei pagamenti"** (art. 2, co. 1, del D.M. 23.1.2015), ovvero split payment, ai sensi dell'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972 (C.M. 15/E/2015, par. 3).

Il fornitore è tenuto, altresì, all'emissione della **fattura in formato elettronico** con la stessa dicitura. L'obbligo di riportare sulla fattura elettronica l'annotazione "**scissione dei pagamenti**" è assolto riportando il valore "**S**" nel campo rubricato "**esigibilità IVA**" (art. 2 del D.M. 23.1.2015).

Questa tipologia di fattura dovrà ottenere obbligatoriamente i seguenti dati:

- data di emissione;
- firma digitale, al fine di consentire l'identificazione della persona che ha

materialmente redatto la fattura e ne garantisce l'autenticità;

- sistema informatico di interscambio dati (**SDI**) gestito dall'Agenzia delle Entrate, che permette di inviare/ricevere la fattura elettronica, di effettuare i controlli e inoltrare le fatture elettroniche medesime alle PA.

Per consentire l'invio delle fatture tramite il sistema SDI è obbligatorio riportare in fattura il codice **iPA** attribuito alla PA destinataria della fattura.

L'Agenzia delle Entrate (C.M. 15/E/2015) ha, inoltre, chiarito che il meccanismo della scissione dei pagamenti non fa venire meno, in capo al cedente o prestatore, la qualifica di **debitore dell'imposta** in relazione all'operazione posta in essere nei confronti della Pubblica Amministrazione. Di conseguenza, il fornitore è tenuto all'osservanza degli obblighi previsti dal D.P.R. 633/1972 connessi all'applicazione dell'Iva nei modi ordinari. In particolare, l'art. 2, co. 2, del D.M. 23.1.2015 precisa che, con riguardo alla fattispecie soggetta allo split payment, il cedente o prestatore **registra la fattura emessa senza computare nella liquidazione periodica l'Iva a debito** indicata in tale documento (non incassata dalla Pubblicazione Amministrazione), in quanto non è tenuto al versamento.

A questo proposito, la C.M. 15/E/2015, par. 3, ha precisato che il fornitore deve provvedere ad **annotare, in modo distinto, la fattura emessa in regime di scissione contabile** – ad esempio, in un'apposita colonna, ovvero mediante specifici codici nel registro di cui all'art. 23 del D.P.R. 633/1972 – riportando, inoltre, l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta, ma senza far concorrere la medesima nella liquidazione di periodo.

Il fornitore (cedente o prestatore) dell'Amministrazione Pubblica è tenuto a rilevare l'emissione della fattura anche ai fini



della **contabilità generale**. La fattura dovrà quindi essere regolarmente registrata dal cedente o prestatore con imputazione dell'IVA in uno specifico conto (ad es. "IVA ex art. 17-ter D.P.R. 633/72"), in luogo dell'ordinario "IVA a debito", e stornata contestualmente con un'apposita scrittura.

Ricapitolando i soggetti passivi saranno tenuti ai seguenti adempimenti:

- indicazione in fattura della dicitura "scissione dei pagamenti ai sensi dell'articolo 17-ter del DPR n. 633/72";
- emissione della fattura in formato elettronico;
- annotazione delle fatture emesse nel registro Iva vendite o corrispettivi;
- esclusione dell'Iva a debito dalla liquidazione periodica.

Per quanto riguarda i **rimborsi**, la disciplina dello split payment, come anticipato, deroga all'ordinario meccanismo di funzionamento dell'Iva, caratterizzato dallo schema della rivalsa-detrazione con conseguente neutralità dell'imposta per l'operatore economico. Il fornitore, infatti, addebita il tributo all'Amministrazione Pubblica cessionaria o committente, senza, tuttavia, incassare, maturando quindi un'eccedenza di Iva detraibile. Infatti uno degli effetti dell'applicazione dello split payment IVA è la situazione di eccessivo credito d'imposta. Pertanto, per i contribuenti che applicano la scissione dei pagamenti, e che quindi inevitabilmente risulteranno a credito IVA, proprio per il fatto di non poter scomputare l'IVA a credito sugli acquisti dall'IVA addebitata agli enti pubblici, è stato introdotta la **possibilità di richiedere il rimborso IVA in via prioritaria**. L'unico limite al rimborso, che potrà essere chiesto con cadenza trimestrale, è rappresentato dal fatto che l'importo rimborsabile non potrà essere superiore all'ammontare complessivo dell'imposta applicata in regime di split

payment nel periodo cui la richiesta di rimborso si riferisce.

I professionisti di Andersen Tax & Legal Italia, già Noda Studio, sono a Vostra completa disposizione per fornire la più ampia consulenza in merito ai temi evidenziati nella presente circolare.

Le informazioni contenute in questo documento sono a scopo informativo e non fanno riferimento alla particolare situazione di un individuo o di una persona giuridica. Non costituiscono oggetto di consulenza legale o fiscale. Questi contenuti non possono sostituire la consulenza individuale da esperti in singoli casi concreti. Nessuno dovrebbe agire sulla base di queste informazioni senza un'adeguata consulenza professionale e senza un esame approfondito della situazione. Andersen Tax & Legal non si assume alcuna responsabilità per le decisioni prese sulla base delle informazioni sopra citate.

